

Audience publique du 16 février 2009

Recours formé par
les époux ... et ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24252 du rôle et déposée le 7 avril 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 janvier 2008 (n^{os} C 13005 et C 13006 du rôle) ayant rejeté comme non fondées leurs réclamations contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 juillet 2008 ;

Vu la lettre présentée le 7 octobre 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick Kinsch, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, par laquelle il déclare avoir été mandaté par les époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Patrick Kinsch et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

Ayant acquis fin 2001 une maison d'habitation des années 1930 située à ..., au prix de 17.900.000 LUF, les époux ... et ... y firent exécuter des travaux de rénovation. Dans le cadre de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu pour l'année 2002, ils entendirent faire valoir les frais afférents, s'élevant à un montant total de 88.382,28 euros, en tant que frais d'entretien et de réparation et demandèrent la déduction de ces frais en tant que frais d'obtention dans la catégorie des revenus provenant de la location de biens.

Dans le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année fiscale 2002, émis le 19 mai 2005, le bureau d'imposition Luxembourg II n'admit pas la déduction, en tant que frais d'obtention dans la catégorie des revenus nets provenant de la location de biens, de la totalité des frais de réparation et d'entretien mis en compte pour l'année 2002, mais a considéré ces frais d'un montant de 88.382,28 euros comme dépenses d'investissement.

Contre ledit bulletin d'imposition, les époux ...-... firent introduire chacun, par deux lettres séparées de leur mandataire du 19 août 2005, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur ».

Par décision du 3 janvier 2008, référencée sous les numéros C 13005 et C 13006 du rôle, le directeur rejeta ces réclamations comme n'étant pas fondées. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 19 août 2005 par Maître Patrick Kinsch pour réclamer au nom du sieur, demeurant à ..., contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2002, émis le 19 mai 2005;

Vu la requête introduite le 19 août 2005 par Maître Patrick Kinsch pour réclamer au nom de la dame ..., demeurant à ..., contre le même bulletin d'impôt;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'à travers ledit bulletin d'impôt les réclamants ont subi l'imposition collective des époux au sens de l'article 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);

Considérant que les deux requêtes ayant des objets connexes, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration, de les joindre pour les vider par une seule et même décision; que cette jonction n'est pas incompatible avec les exigences d'une procédure ordonnée; qu'il est, en principe, loisible au directeur des contributions de joindre ou non des affaires qui lui paraissent suffisamment connexes (cf. C.E. 6.2.1996, n° 8925 du rôle);

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elles sont partant recevables;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que pour l'année litigieuse, les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir qualifié certains travaux concernant un immeuble de frais d'investissement, à incorporer au prix d'acquisition, alors qu'il s'agirait de frais d'entretien directement déductibles;

Considérant que les réclamants avaient acquis en 2001 un immeuble sis à ... au prix de 17.900.000 francs (443.729 euros); que l'annonce parue pour le mettre en vente signalait qu'il était "à rafraîchir";

qu'ils affirment dans leur réponse, adressée au bureau d'imposition, suite à la lettre de ce dernier leur adressée conformément au § 205, alinéa 3 AO, «que la maison, dans laquelle on avait l'impression que la terre s'était arrêtée de tourner au cours des années trente, nécessitait un rafraîchissement conséquent» et énumèrent, sans prétendre à l'exhaustivité, au moins neuf positions différentes exigeant une mise à neuf de sorte que l'immeuble se trouvait, lors de l'acquisition, dans un état à peine habitable et qu'une rénovation totale s'imposa;

que suivant la facture de clôture établie par l'entreprise chargée de la plus grande partie des travaux, le montant des rénovations pour l'année 2002 s'est chiffré à 101.060,43 euros, t.v.a. comprise;

Considérant que les réclamants font valoir pour cette année les dépenses suivantes en relation avec l'immeuble litigieux :

Travaux préparatoires : dépose et évacuation de sols, d'un parquet, du revêtement mural, ouverture dans une cloison non porteuse, protections des sols	3.623,00 €
Travaux de ferblanterie : échafaudage, création d'une lucarne dans la toiture, couverture en zinc d'un auvent de la façade	4.288,83 €
Travaux d'étanchéité : (9 positions)	2.749,25 €
Travaux de menuiserie extérieure : suivant offre	22.891,94 €
Travaux de parachèvement : (6 positions)	1.910,39 €
Travaux d'électricité : nouveau compteur, nouvelles prises (21 positions)	11.856,66 €
Travaux de sanitaire : nouvelles conduites d'égout, baignoire, lave-mains, cabine de douche équipée, etc...	11.344,01 €
Travaux de carrelage : chapes, dallage, carrelage sol, pose faïences (14 positions)	9.458,85 €
Travaux de revêtement de sols :	207,59 €
Travaux de menuiserie d'intérieur :	545,36 €
Travaux de rénovation parquets :	2.258,99 €
Travaux supplémentaires : (14 positions)	3.239,25 €

Considérant que le propriétaire d'un immeuble bâti réalise encore un revenu au sens de l'article 98 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) lorsque, en l'absence immédiate de recettes, il expose des dépenses faites directement en vue d'acquérir des recettes (art. 105 (1) L.I.R.) ;

Considérant qu'en vertu de l'article 105 alinéa 4 L.I.R. les frais d'obtention n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables ;

Considérant que si le propriétaire d'un immeuble passagèrement inoccupé peut déduire les frais d'obtention s'y rapportant, il faut encore que les dépenses engagées soient à qualifier de dépenses d'entretien ou de réparation, et non de dépenses d'investissement qui augmentent le prix de revient de l'immeuble et sont prises en compte par voie d'amortissement;

Considérant que la distinction entre dépenses d'entretien (Erhaltungsaufwand) et dépenses d'investissement (Herstellungsaufwand) est usuellement opérée en droit luxembourgeois à partir de trois critères, dont l'établissement d'un seul suffit pour qualifier la dépense concernée de frais d'investissement (Trib. Admin. du 28.03.2001, n°10835 du rôle);

Considérant que des dépenses sont à considérer comme dépenses d'investissement (Trib. Admin. du 14.01.1998, n°10111 du rôle; Trib. Admin. du 28.03.2001, n°10835 du rôle; Trib. Admin. du 23.02.2000, n°11541 du rôle) lorsque les travaux aboutissent à:

- a) un changement de la nature du bâtiment, ou
- b) une augmentation essentielle de la substance du bâtiment, ou encore
- c) une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment;

Considérant que l'envergure des travaux constitue un indice permettant, le cas échéant, de conclure à une amélioration considérable (circulaire du directeur des contributions L.I.R. 105/8-98/1 du 16 mars 2005);

qu'ainsi, des travaux de remise en état ou de modernisation améliorant significativement l'état de plusieurs éléments majeurs de l'équipement d'une habitation, tels que fenêtres, installation électrique, installation sanitaire ou installation de chauffage, peuvent conduire, dans leur ensemble, à une amélioration considérable de l'immeuble;

que le fait que chaque mesure considérée isolément serait à apprécier comme une mesure d'entretien n'empêche pas cette qualification globale;

Considérant, qu'en l'espèce, d'importants travaux de construction et de maçonnerie ont été effectués au cours de l'année litigieuse de sorte que la maison a été rénovée de fond en comble; que les travaux exécutés, de par leur nature et leur envergure, ont abouti à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment et à une amélioration considérable de l'état antérieur, d'ailleurs documentée par le réclamant par des prises de photos avant et après les travaux;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les dépenses litigieuses sont à qualifier de dépenses d'investissement augmentant le prix d'acquisition ou de revient de l'immeuble;

Considérant que s'il est tenu compte, en principe, des dépenses d'investissement par voie de l'amortissement prévu à l'article 106 L.I.R., il n'en reste pas moins que la déduction de l'amortissement est liée à la condition de l'achèvement de l'immeuble;

qu'en l'espèce l'immeuble était inhabitable durant l'année litigieuse et par conséquent se trouvait dans un état d'inachèvement pendant la période de la rénovation de sorte qu'il n'y a pas lieu de déduire un amortissement;

Considérant d'ailleurs, à titre superfétatoire, que si par mesure de simplification les frais de remise en état ou de modernisation ne dépassant pas 20% du prix d'acquisition initial du bâtiment (prix d'acquisition hors terrain) sont présumés ne pas conduire à une amélioration considérable (cf. circulaire L.I.R. 105/8-98/1 du 16 mars 2005), il n'en reste pas moins qu'en l'espèce ce seuil de 20% du prix d'acquisition initial (20% de (476.947 — 95.389) i.e. 76.311 euros) est déjà largement dépassé par les dépenses engagées durant l'année litigieuse (101.060,43 euros) sans compter, le cas échéant d'autres investissements (vitrages); que dans le calcul ci-avant, une valeur fictive pour le terrain, sis à Luxembourg/Clausen, d'une superficie de 6,64 ares a été admise à raison de 95.389 euros (20% du prix d'acquisition global), soit 14.365 euros (579.518 francs) l'are; que cette valeur se situe néanmoins nettement en dessous du prix du marché de l'époque;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 avril 2008, les époux ...-... ont introduit un recours tendant à l'annulation de la décision directoriale précitée du 3 janvier 2008.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en ce qu'il tend à l'annulation de la décision directoriale déférée, en faisant valoir qu'un recours en annulation à l'encontre d'une décision du directeur prise sur réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu ne serait pas prévu par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Toutefois, si, dans une matière dans laquelle la loi a institué un recours en réformation, le demandeur conclut à la seule annulation de la décision attaquée, le recours est néanmoins recevable dans la mesure où le demandeur se borne à invoquer des moyens de légalité, et à condition d'observer les règles de procédure spéciales pouvant être prévues et des délais dans lesquels le recours doit être introduit (cf. trib. adm. 30 août 2002, n° 15270 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Recours en réformation, n° 2 et autres références y citées).

Il s'ensuit que le recours en annulation, introduit par ailleurs dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent qu'ils auraient acquis fin 2001 une maison des années 1930 de plus de 250 mètres carrés à Clausen au prix de 17.900.000 LUF, auquel s'ajouterait un montant de 1.340.000 LUF à titre de frais d'acte et de droits de mutation. Ils précisent que l'annonce dans le journal pour la vente de la maison aurait précisé que celle-ci était « à rafraîchir », dans la mesure où elle aurait été occupée les dernières années par un couple âgé, et puis par la veuve, de sorte que des travaux d'entretien et de réparation se seraient imposés. En date du 21 février 2005, l'administration fiscale les aurait informés qu'elle envisageait de ne pas accepter la déduction de la somme de 88.382,28 euros à titre de frais d'entretien et de réparation avant l'occupation de la maison, mais de les considérer comme dépenses d'investissement. Par courrier du 14 mars 2005, ils auraient pris position par rapport à la lettre précitée du 21 février 2005, conformément au paragraphe 205 (3) AO. Toutefois, le bureau d'imposition, malgré leurs observations, n'aurait pas admis la déduction de la totalité des frais de réparation et d'entretien mis en compte pour l'année 2002 suivant déclaration, ne retenant qu'un revenu négatif de - 17.179,89 euros, au lieu du revenu négatif de -105.571,17 euros indiqué dans leur déclaration fiscale. Leurs réclamations introduites contre le bulletin d'impôt de l'année 2002 auraient été rejetées comme non fondées par le directeur.

En droit, les demandeurs soutiennent que la décision directoriale litigieuse reposerait sur des faits matériellement inexacts. Ils contestent ainsi l'affirmation du directeur selon laquelle l'immeuble se serait trouvé, au moment de l'acquisition, dans un état à peine habitable nécessitant une rénovation totale. Ils expliquent que la maison aurait été habitée jusqu'à peu de temps avant l'acquisition par une vieille dame de 93 ans. Ils soutiennent ainsi que les différences de goût de l'ancien propriétaire, ayant rendu nécessaire le « rafraîchissement » de la maison et ayant généré les dépenses litigieuses, n'auraient pas rendu la maison inhabitable.

Ils contestent en second lieu qu'il y ait eu une augmentation essentielle de la substance du bâtiment de nature à justifier la qualification des dépenses en dépenses d'investissement. Ils estiment que le directeur aurait fait une mauvaise application de cette notion d'augmentation essentielle de la substance du bâtiment, laquelle comporterait une augmentation de la surface ou du volume du bâtiment par la création d'éléments nouveaux, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. Ils contestent encore l'affirmation du directeur selon laquelle d'importants travaux de construction et de maçonnerie auraient été effectués, en expliquant que seul l'auvent arrière aurait été refait et que les problèmes d'étanchéité des terrasses et des balcons auraient été réglés. D'après les demandeurs, de tels travaux seraient à qualifier de travaux d'entretien ou de rénovation.

En troisième lieu, les demandeurs invoquent la méconnaissance du principe *patere legem quam ipse fecisti*, en ce que le directeur aurait pris sa décision en violation des règles qu'il aurait lui-même édictées à travers la circulaire L.I.R. 105/8-98/1 du 16 mars 2005, ci-après dénommée « la circulaire ». D'après les demandeurs, la circulaire prévoirait que les frais de remise en état ou de modernisation ne dépassant pas 20 % du prix d'acquisition initial d'un immeuble seraient présumés ne pas conduire à une amélioration considérable. Or, dans leur cas, la règle du seuil de 20 % n'aurait pas été dépassée, étant donné que les dépenses, dont la déduction était sollicitée, s'élèveraient à 88.000 euros pour un prix d'acquisition initial de 476.947 euros. Ils ajoutent que, même si la limite de 20 % était dépassée dans l'hypothèse où le prix du terrain serait à déduire du prix d'acquisition, soit 95.389 euros, le directeur n'aurait pas tenu compte des spécificités de l'immeuble, à savoir une vaste maison des années 1930 « d'architecture dite moderniste », inscrite à l'annexe de l'Inventaire national, ce qui aurait généré des dépenses de réparation et d'entretien plus coûteuses.

En quatrième lieu, les demandeurs reprochent au directeur d'avoir violé le principe *patere legem quam ipse fecisti*, en ce qu'il n'aurait pas procédé à la ventilation des dépenses en dépenses d'entretien et en dépenses d'investissement, alors que cette règle de la ventilation des dépenses serait pourtant prévue par la circulaire lors d'importants travaux de modernisation conduisant à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment ou à une amélioration considérable de l'habitation.

Ils affirment en cinquième lieu que le directeur, en procédant à une qualification globale de tous les travaux, au lieu de procéder à une ventilation des dépenses en dépenses d'entretien et en dépenses d'investissement, violerait le principe de sécurité juridique, au motif que l'appréciation de l'existence d'une amélioration considérable de l'immeuble serait laissée à la discrétion la plus absolue de l'administration fiscale. Par ailleurs, cette « *approche globalisante* » violerait le principe de proportionnalité, dans la mesure où l'engagement d'une dépense supplémentaire serait de nature à entraîner non seulement le refus de la déduction de cette dépense, mais encore la non-déductibilité de toutes les autres dépenses. Ainsi, les contribuables seraient dissuadés de faire pleinement usage de leur droit à déduction. Cette manière de procéder de l'administration reviendrait à vider de sa substance un droit pourtant conféré au contribuable par l'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR).

Finalement, les demandeurs soutiennent que la décision directoriale déférée violerait les articles 39 et 43 du traité CE, ainsi que les principes généraux de droit communautaire de proportionnalité et de sécurité juridique. Ils expliquent qu'étant tous deux de nationalité belge, ils se seraient installés au Luxembourg pour des motifs professionnels, Monsieur ... ayant été référendaire à la Cour de justice des Communautés européennes au moment des faits litigieux et Madame ... exerçant l'activité d'avocat. Ils estiment ainsi, en se référant à un arrêt de la

Cour de justice des Communautés européennes du 14 mars 2000 (Aff. C-54/99, Eglise de Scientologie), que « *le pouvoir discrétionnaire que l'administration des Contributions directes s'est arrogé* » serait de nature à entraver l'exercice de leur liberté de circulation dans la mesure où il rendrait incertaine et indéterminable l'étendue de leur droit à déduction fiscale. Cette incertitude serait d'autant plus préjudiciable pour des ressortissants communautaires en raison du prix très élevé des logements au Luxembourg. En ordre subsidiaire, ils estiment que le tribunal pourrait, en cas de doute, poser une question préjudicielle à la Cour de justice des Communautés européennes.

Le délégué du gouvernement rétorque que les importants travaux auxquels les demandeurs auraient procédé dans leur maison d'habitation dépasseraient, de par leur envergure et leur montant, de simples travaux de rénovation ou d'entretien, en relevant que tous les éléments majeurs d'équipement de l'habitation auraient été significativement améliorés, de sorte que ce serait à juste titre que les dépenses afférentes auraient été qualifiées de dépenses d'investissement par le directeur. Il estime encore que le directeur aurait, à juste titre, relevé dans sa décision litigieuse que le fait que chaque mesure prise isolément serait à considérer comme une mesure d'entretien, n'empêcherait pas une qualification globale comme dépenses d'investissement, d'autant plus que s'il existait, en l'espèce, des dépenses d'entretien, elles seraient de toute façon à inclure parmi les dépenses d'investissement en raison de leur lien matériel avec les travaux d'investissement. Il conclut encore à l'absence d'une violation du droit communautaire en l'espèce, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu de soumettre une question préjudicielle à la Cour de justice des Communautés européennes.

Lorsque le juge administratif est saisi d'un recours en annulation, il a le droit et l'obligation d'examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, de vérifier si les motifs dûment établis sont de nature à motiver légalement la décision attaquée et de contrôler si cette décision n'est pas entachée de nullité pour incompétence, excès ou détournement de pouvoir, ou pour violation de la loi ou des formes destinées à protéger des intérêts privés.

En ce qui concerne le moyen tiré de ce que la décision du directeur reposerait sur des faits matériellement inexacts, dans la mesure où le directeur aurait retenu que l'immeuble en question était inhabitable, ce qui est formellement contesté par les demandeurs, il convient de relever que contrairement à ce qui est soutenu par les demandeurs, le directeur n'a pas qualifié la maison comme inhabitable, mais comme « *se trouvant dans un état à peine habitable* », ce qui ne signifie pas la même chose. D'autre part, au vu de la facture de l'entreprise générale qui était annexée à la réclamation des demandeurs, le directeur a pu retenir, à bon droit, qu'une rénovation totale s'imposait, étant donné que des éléments majeurs d'équipement de la maison ont été rénovés ou remplacés. Il s'ensuit que le moyen afférent des demandeurs est à rejeter pour ne pas être fondé.

Quant à la question de la qualification des dépenses, il convient de relever qu'aux termes de l'article 105, alinéa 1^{er} LIR, « *sont considérés comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* ». Il est encore précisé à l'alinéa 2 de cet article, sous le point 2, que constituent également des frais d'obtention « *les frais d'entretien et de réparation, pour autant que ces dépenses se rapportent à des biens qui procurent des revenus au contribuable* ». L'article 105, alinéa 4, première phrase LIR dispose encore que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. (...)* »

La distinction entre dépenses d'entretien (*Erhaltungsaufwand*) et dépenses d'investissement (*Herstellungsaufwand*) est usuellement opérée à partir de trois critères, dont

l'établissement d'un seul suffit pour qualifier la dépense concernée de dépense d'investissement, étant entendu que dans le doute sur la nature exacte d'une dépense considérée, celle-ci est à qualifier de dépense d'entretien. Les trois critères en question s'articulent plus particulièrement en soit une augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux (*Vermehrung der Substanz*), soit un changement de la nature du bâtiment dans le sens d'une modification d'affectation ou d'utilisation (*Änderung der Wesensart*), soit une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon qu'il y a naissance d'un bien économique nouveau (*erhebliche Verbesserung*) (cf. trib. adm. 14 janvier 1998, n° 10111 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 163).

Les demandeurs reprochent au directeur d'avoir retenu que les travaux de rénovation effectués par eux auraient conduit, d'une part, à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment et, d'autre part, à une amélioration considérable de l'état antérieur.

Il y a partant lieu d'analyser si ces deux critères de qualification des dépenses d'investissement retenus comme étant établis par le directeur sont vérifiés dans le cas d'espèce, étant entendu que le critère du changement de la nature du bâtiment n'est pas litigieux en l'espèce.

En ce qui concerne tout d'abord le critère de l'augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux, le directeur a notamment estimé que d'importants travaux de maçonnerie et de construction ont été effectués au cours de l'année fiscale en question, de sorte que la maison aurait été rénovée de fond en comble.

Force est de constater que si les travaux effectués, tels qu'ils sont repris dans la décision directoriale litigieuse, portent certes création d'éléments nouveaux, notamment en ce qui concerne la création d'une lucarne dans la toiture et le percement d'une ouverture dans une cloison non porteuse, l'augmentation de la substance de la maison habitation en résultant ne saurait cependant être qualifiée d'essentielle, ni de substantielle, dans la mesure où elle porte uniquement sur certains éléments ponctuels revêtant une importance mineure, tant au regard de l'ensemble de la construction qu'au regard des travaux de rénovation effectués.

Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur a estimé que le critère de l'augmentation essentielle de la substance du bâtiment est vérifié en l'espèce.

Quant au critère de l'amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment, il ressort de l'énumération des travaux, tels qu'indiqués par le directeur dans sa décision et tels qu'ils ressortent de la facture de l'entreprise générale versée au dossier, que les demandeurs ont fait faire des travaux de ferblanterie, notamment concernant l'auvent de la façade arrière, des travaux pour régler les problèmes d'étanchéité des terrasses et balcons, des travaux de carrelage et de parquet, des travaux de sanitaire et de peinture intérieure. En outre, ils ont remplacé des portes et des fenêtres, ainsi que l'installation de chauffage et l'installation électrique.

Au vu de la liste de ces travaux, le directeur a pu, à bon droit, conclure que les demandeurs avaient procédé à une rénovation générale de leur maison.

Or, si des travaux de modernisation ou de remise en état sont certes toujours de nature à améliorer l'état antérieur d'une maison d'habitation, les dépenses afférentes ne sauraient être qualifiées de dépenses d'investissement que dans le cas où elles conduisent à une amélioration considérable de l'état antérieur de façon à donner naissance à un bien économique nouveau (*erhebliche Verbesserung*).

Les demandeurs reprochent dans ce contexte au directeur de ne pas avoir fait application de la règle du seuil de 20 %, telle que prévue par la circulaire, de sorte que la décision devrait être annulée pour violation du principe *patere legem quam ipse fecisti*, qui interdit à une autorité administrative de déroger à des règles qu'elle a elle-même édictées antérieurement.

A cet égard, il convient tout d'abord de relever que les directives internes qu'une autorité administrative, dans le cadre de son champ de compétence, peut adopter pour se donner des lignes de conduite en fixant notamment des procédures ou critères suivant lesquels certaines affaires qui lui sont soumises ou qui relèvent de son domaine de compétence sont à traiter notamment par les fonctionnaires qui se trouvent sous ses ordres, doivent obligatoirement se situer dans le cadre des dispositions légales et réglementaires applicables et qu'elles ne peuvent en aucun cas comprendre des règles allant au-delà de ce qui est expressément prévu par la loi ou ses règlements grand-ducaux d'application. Cette autorité et les autorités subordonnées sont tenues de respecter les consignes des directives internes répondant à ces exigences et l'administré peut, en vertu de l'adage *tu patere legem quam ipse fecisti*, requérir le respect de celles de ces directives internes dont il a pu avoir connaissance à travers une certaine publicité leur conférée (cf. trib. adm. 13 décembre 2006, n° 19410a, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 358).

En l'espèce, la circulaire du directeur, contrairement à ce qui est soutenu par les demandeurs, n'érige pas la règle du seuil de 20 % en une règle précise à appliquer obligatoirement par les bureaux d'imposition dans le cadre de la détermination du revenu net provenant de la location de biens immobiliers bâtis. Le directeur indique, au contraire, dans ladite circulaire que cette règle serait à abandonner à la suite de plusieurs jugements rendus par le tribunal administratif. Il indique toutefois que, par mesure de simplification, les bureaux d'imposition *peuvent* admettre que lorsque le total des frais de remise en état ou de modernisation ne dépasse pas 20 % du prix d'acquisition initial du bâtiment, lesdits frais ne conduisent pas à une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment. Il ne s'agit, en l'occurrence, que d'une directive à l'adresse des bureaux d'imposition, qui ne saurait priver ceux-ci de leur liberté d'appréciation. En d'autres termes, le bureau d'imposition sera en droit, après examen particulier de chaque dossier, de déroger à la ligne fixée par la directive. Il s'ensuit qu'en l'absence de règle fixe, le principe *patere legem quam ipse fecisti* ne peut pas être invoqué en l'espèce.

Il convient encore de relever que le directeur a ajouté que l'importance du coût des travaux de rénovation exposés par le propriétaire d'un immeuble d'habitation avant son occupation, comparé au prix d'acquisition initial de l'immeuble, tout comme l'envergure des travaux, constituent des indices permettant de conclure à une amélioration considérable.

Il s'ensuit que les demandeurs ne sont pas fondés à réclamer l'application de la règle du seuil des 20 % à leur cas. Pour le surplus, il y a lieu de relever que le directeur a, à titre superfétatoire, fait application de la règle du seuil de 20 % au cas des demandeurs, en retenant que les frais de rénovation dépassaient ce seuil de 20 % du prix d'acquisition total de l'immeuble, y non compris le prix du terrain.

En ce qui concerne la règle de la ventilation des dépenses en frais d'entretien et dépenses d'investissement lors d'importants travaux de modernisation, qui aurait été méconnue par le directeur en l'espèce, force est de constater que dans la circulaire, le directeur a simplement rendu ses agents attentifs au fait que lorsque d'importants travaux de rénovation ou de modernisation sont entrepris, qui conduisent à une augmentation essentielle de la

substance du bâtiment ou à une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment, il se peut que des travaux sans relation directe avec ces travaux soient entrepris et que dans ce cas, il y a lieu de séparer les dépenses afférentes des dépenses d'investissement.

En l'espèce, il convient tout d'abord de relever que le directeur a, à bon droit, pu conclure, à une amélioration considérable de l'état antérieur de l'immeuble, de façon à donner naissance à un bien économique nouveau. En effet, au vu de l'envergure des travaux de rénovation menés, ayant consisté à remplacer un nombre élevé d'éléments d'infrastructure existants, tels que les installations de chauffage, sanitaire et électrique, les fenêtres et une porte, ainsi qu'à refaire la peinture, les revêtements des sols et à régler les problèmes d'étanchéité, et au vu du montant total des frais de rénovation par rapport au prix d'acquisition de l'immeuble, le critère d'une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment se trouve être vérifié en l'espèce, de sorte que la qualification des dépenses litigieuses en dépenses d'investissement n'est pas critiquable sous cet aspect.

C'est encore à tort que les demandeurs reprochent au directeur de ne pas avoir fait application de la règle de la ventilation à leur cas d'espèce, de sorte à avoir violé le principe *patere legem quam ipse fecisti*. En effet, les frais de rénovation d'une maison d'habitation sont à analyser de façon globale, à moins qu'il n'existe des travaux détachables, sans lien avec les autres travaux de rénovation de l'immeuble. Or, dans la mesure où l'existence de tels travaux n'est ni alléguée, ni *a fortiori* établie par les demandeurs, le directeur n'avait pas à procéder à une ventilation des dépenses et le moyen afférent est partant à rejeter.

Cette conclusion ne saurait être énervée par l'argumentation des demandeurs, selon laquelle le directeur aurait méconnu les principes généraux de droit de sécurité juridique et de proportionnalité, ce qui revient en substance à affirmer que le directeur aurait commis une erreur manifeste d'appréciation. Or, tel que retenu ci-avant, au vu de la nature et de l'importance des travaux de rénovation, le directeur a pu, à bon droit et sans commettre une erreur manifeste d'appréciation, procéder à une qualification globale des dépenses en dépenses d'investissement, sans qu'il y ait lieu de procéder à une ventilation entre frais d'entretien et dépenses d'investissement.

Quant aux moyens tirés de la violation du droit communautaire, et notamment d'une violation des articles 39 et 43 du traité CE garantissant la libre circulation des travailleurs et la liberté d'établissement, il y a lieu de conclure et sans qu'il y ait lieu de surseoir à statuer et de poser une question préjudicielle à la Cour de justice des Communautés européennes, une question d'interprétation du droit communautaire ne se posant pas en l'espèce, que l'article 105 LIR et l'application qui en est faite par l'administration fiscale, sous le contrôle des juridictions administratives, ne fait pas obstacle à la liberté de circulation et d'établissement des demandeurs, dès lors que ceux-ci n'étaient pas obligés d'acquérir une maison d'habitation et de procéder à des travaux de rénovation.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que le directeur a rejeté les réclamations lui soumises, de sorte que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,

Martine Gillardin, premier juge,

Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 16 février 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Claude Legille

Carlo Schockweiler